

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

送 達 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

### 主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

### 事 實

- 一、緣訴願人八十一年間於汐止鎮○○段○○地號等土地與地主○○○等人合建分屋，於八十四年一月二十五日完工，並取得臺北縣政府工務局八十四汐使字第 XXX 號使用執照，未依規定開立統一發票並申報銷售額，金額計新臺幣（以下同）五四、三二六、六六七元（不含稅），案經臺北縣稅捐稽徵處於八十五年六月八日查獲，函移原處分機關依法審理核定應補徵營業稅二、七一六、三三三元（訴願人於查獲後已於八十五年六月十九日補開發票十七張，並於八十五年七月十五日申報以留抵稅額抵繳應補稅額），並按所漏稅額處三倍罰鍰計八、一四八、九〇〇元（計至百元為止），訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，向本府提起訴願，案經本府以八十六年十一月十日府訴字第860545150號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、嗣原處分機關以八十七年五月七日北市稽法（乙）字第八六一七四一五一〇號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」上開決定書於六月二日送達，訴願人仍表不服，於八十七年六月二十日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

- 一、查營業稅法第三十二條第一項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。」第四十三條第一項第四款、第五款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之....四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票.....者。」（行為時）第五十一條第三款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處（五倍至

二十倍)一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業.....三、短報或漏報銷售額者。」第五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」

同法施行細則第十八條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。」第二十五條規定：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞物之市場價格。」行為時第五十二條第一款規定：「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款，以核定之銷售額，.....依規定稅率計算之稅額為漏稅額。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，.....應就其未給與憑證、未取得憑證.....，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

統一發票使用辦法第十二條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，應於換出時，開立統一發票。」

稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條第一項規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。.....」

另財政部七十年二月十九日臺財稅第三一三一八號函釋：「函請查復稅捐稽徵法第四十八條之一所謂調查人員一節，復如說明。說明：.....二、.....該條文所稱『稽徵機關或財政部指定之調查人員』，當指省、市各稅捐稽徵機關或財政部指定之稽核人員.. ....故違章漏稅案件，經人向有權處理機關檢舉或經有權處理機關主動察覺或查獲者，均屬經檢舉之案件，無稅捐稽徵法第四十八條之一補稅免罰規定之適用。」

七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋：「依照營業稅法施行細則第十八條及第二十五條規定，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法第十二條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。說明.....：二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，土地價款之發票免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加五%營業稅，向買受人收取。」

八十四年五月二十四日臺財稅第八四一六二四二八九號函釋：「關於建方與地主合建分屋，建方換出房屋之時點應如何認定，及雙方換出房屋與土地之時點如不一致，應如何開立憑證乙案，核釋如說明。說明：.....二、地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主者，應以房屋所有權移轉與地主之登記日為房屋換出日外，其餘均應以房屋使用執照核發日為房屋換出日。建方並應於上述換出日起三日內開立統一發票。..

....」

八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函釋：「....說明二：營業人觸犯營業稅法第五十一條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第四十四條規定者，....勿庸併罰，應擇一從重處罰。」

八十五年八月二日臺財稅第八五一九一二四八七號函釋：「八十五年七月三十日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三規定『納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律』，上開法條所稱之『裁處』，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第四十八條之三修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。」

## 二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關以查得系爭第〇〇地號土地（六坪）之每坪售價為一百萬元，然該六坪土地係夾在〇〇、〇〇地號土地中間，為既成道路，訴願人當初為將〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號土地合併整體開發，方不得不向〇〇地號地主高價購買此六坪土地，且今作為道路之用，並無參與合建房屋之分配。
- (二) 本件應適用稅捐稽徵法第四十八條之一規定免罰，因臺北縣稅捐稽徵處於八十五年六月八日發函通知訴願人，該處欲瞭解訴願人與地主合建房屋詳情，要訴願人提供一切合建、銷售及繳稅資料而已，憑乙紙通知書怎可謂係「查獲」訴願人有漏開統一發票情事呢？依上開時間、銷售金額對照，臺北縣稅捐稽徵處於八十五年六月八日並無「查獲」訴願人漏開統一發票，反而係訴願人依稅捐稽徵法第四十八條之一自動補報並補繳所漏稅款（以留抵稅額抵繳應補稅額尚有餘額）。臺北縣稅捐稽徵處八十五年六月八日之通知函為例行之檢查工作通知函，並非財政部函釋所指經有權處理機關主動察覺或查獲者，故並不屬經檢舉之案件，當然有稅捐稽徵法第四十八條之一補稅免罰規定之適用。
- (三) 原處分機關表明無法查得時價，卻不依財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函規定，以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，本件房屋評定價值總價一千三百零九萬四千八百元（未含稅），而土地公告現值總價為一千三百九十五萬四千七百九十五元（未含稅），則按較高之價格等額對開發票，應以土地公告現值為準，即以一千三百九十五萬四千七百九十五元對開發票，如原處分機關認定訴願人有違章，其漏開發票之金額亦應為一千三百九十五萬四千七百九十五元，而非原處分書所列之五千四百三十二萬六千六百六十七元。
- (四) 訴願人進項稅額之留抵稅額尚存八百四十六萬一千五百五十七元，遠大於開立地主發票五%營業稅額，且訴願人並無營業稅法第十九條第一項所列各款不得扣抵銷項稅額

之項目，自得以為銷項稅額扣抵之。且依財政部八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函規定，亦不構成逃漏稅，免處漏稅罰。

三、卷查本件本府前次訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由欄載明：「....四、....另臺北縣稅捐稽徵處於八十五年六月八日函查，訴願人於查獲後於八十五年六月十九日補開發票十七張，並於八十五年七月十五日申報以留抵稅額抵繳應補稅額，應無稅捐稽徵法第四十八條之一規定免罰之適用。又財政部八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函，係規定虛報進項稅額者，若留抵稅額大於虛報之進項稅額，並未構成逃漏稅，可免處漏稅罰，核與本案漏開統一發票並漏報銷售額之情形不同，自無法援引適用。從而，揆諸首揭規定及函釋，原處分機關對訴願人所為之罰鍰處分，尚非無據。五、惟查稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，為首揭財政部七十五年三月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋在案。原處分機關自應查得合建分屋之『時價』若干？其『時價』有無客觀之標準？用以認定銷售額並據以開立發票。訴願人亦就此爭辯，卷查本案原處分卷雖有蓋訴願人章之房屋換出之房屋價格表，惟原處分機關得否據此核定銷售額而不予查明『時價』，不無疑義？按首揭財政部函釋於未得查明時價者，得以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票。惟如營業人之房屋換出之房屋價格遠低於房屋評定價值與土地公告現值，則原處分機關是否仍以其為『時價』，應非前揭函釋之意旨。且本件訴願人主張所附之房屋換出之房屋價格，遠高於房屋評定價值與土地公告現值，對其權益影響甚巨是否屬實？故本件得否以訴願人所附房屋換出之房屋價格而認定係『時價』，即有究明之必要，因攸關稅額計算之基礎，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。....」

四、訴願人與地主合建分屋，於合建分屋時，未依規定開立統一發票並申報銷售額，為前次訴願決定所審認，惟對上開合建分屋之「時價」係如何認定？有無客觀之標準？原處分機關未予查明，因攸關稅額計算之基礎，則原處分機關自應就此查明時價，用以認定銷售額，惟據原處分機關答辯稱：為查明本案系爭土地及建物之時價金額，查閱同期間「臺灣地區不動產成交行情公報」暨「透明房訊」等房地產雜誌以供參考行情，但並未查得系爭土地及房屋之相關行情，惟房屋坐落地點、設計人、興建公司、構造種類、使用建材、週遭環境、樓層等因素均會影響土地暨房屋之價格，因此即使為同一地區之土地房屋，其行情亦有差異，故若以其他土地房屋之價格作為認定本件系爭土地房屋時價之依據，亦恐失公允。又查本案訴願人與地主互易房屋與土地，為私法上之互易行為，依民法第三百九十八條規定：「當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定。」及第三百四十五條規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立

。」另依訴願人與○○地號地主○○○訂立之不動產買賣契約書影本，雙方議定以六〇〇萬元買賣六坪系爭土地，該處參酌此一交易價格乃製作系爭土地地主合建分屋前後土地面積減少之相對價格與訴願人開立之統一發票金額作一比較表，發現訴願人開立統一發票之金額已明顯小於土地面積減少之換算價格。是該處原核定按訴願人補開之統一發票金額核認訴願人違章，漏稅金額顯然已對訴願人有利。是原處分機關既以契約簽立當時系爭○○地號土地之買賣價格論其時價，似有其理由，惟依首揭規定，所稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格，本案原處分機關未依上開規定查認時價，已難謂妥適，且訴願人主張該○○地號土地係夾在○○、○○地號土地中間，為既成道路，為將所有土地合併整體開發，不得不向○○地號地主以高價購買，且今作為道路之用，並無參與合建房屋之分配。倘其所訴屬實，該筆土地買賣價格，高於其餘土地，亦非無可能，則該價格應非「時價」，是原處分機關以此為基準核算銷售額，自非妥適，是原處分應予撤銷，由原處分機關查明訴願人所述是否屬實後另為處分。至訴願人主張留抵稅額乙節，因本案銷售額尚無法認定，其稅額計算之基礎不明，尚難認定留抵稅額是否大於或等於所漏稅額，是原處分機關於另為處分時亦應就此論敘，併予敘明。

五、綜上論之，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美  
委員 黃茂榮  
委員 鄭傑夫  
委員 楊松齡  
委員 薛明玲  
委員 王清峰  
委員 黃昭元  
委員 陳明進  
委員 王惠光

中 華 民 國 八十七 年 十一 月 十八 日  
市長 陳水扁 請假  
副市長 林嘉誠 代行  
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行